

Audience publique du 13 juillet 2011

Recours formé par
la société ..., ...
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés ...
en matière d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27380 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société en commandite par actions de droit italien ..., ayant son siège social à ..., Italie, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux bulletins de l'impôt sur la fortune de la société ... S.à.r.l. au 1^{er} janvier 2005 et au 1^{er} janvier 2006, émis tous les deux le 15 juillet 2009 par le bureau d'imposition Sociétés ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 février 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la partie demanderesse ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mars 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 15 juillet 2009, le bureau d'imposition Sociétés ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit à l'égard de la société ... S.à.r.l., ayant eu son siège social à Luxembourg, ci-après dénommée « la société ... », un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006 portant fixation nouvelle de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2006 au montant de ... euros.

Le même jour, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... un bulletin de l'impôt sur la fortune 2005 lui imputant une fortune imposable au 1^{er} janvier 2005 de ... euros et fixant une cote d'impôt sur la fortune de ... euros, ainsi qu'un bulletin de l'impôt sur la

fortune 2006 lui imputant une fortune imposable au 1^{er} janvier 2006 de ... euros et fixant une cote d'impôt sur la fortune de ..., se décomposant en l'impôt sur la fortune de ... euros dû au titre de l'année 2006 et en un montant de ... euros correspondant à la réserve distribuée prématurément au sens du paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, ci-après dénommée « LIF ».

Ces deux derniers bulletins précisèrent en outre que l'imposition différerait de la déclaration dans la mesure où « *il n'y a pas lieu à application de l'article 8a LIF vu que les conditions y relatives ne sont pas remplies* », tandis que le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2006 portait encore la remarque suivante : « *Réserve distribuée prématurément (§8a LIF)* ».

Contre ces deux derniers bulletins, la société de droit italien ..., ci-après dénommée « la société ... », ayant absorbé par fusion la société ... introduisit, par courrier de son mandataire du 9 octobre 2009, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, dans laquelle elle fit valoir qu'elle avait été imposée sur une base erronée et critiqua le refus de lui accorder pour les années 2005 et 2006 le bénéfice du paragraphe 8a LIF.

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... a fait introduire, par requête déposée le 15 octobre 2010 au greffe du tribunal administratif, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédicts bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2005 et 2006 du 15 juillet 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin de l'impôt sur la fortune en cas de silence du directeur conservé pendant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre les prédicts bulletins d'impôt du 15 juillet 2009. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut au rejet des points soulevés par la demanderesse dans sa requête introductive d'instance qui n'auraient pas figuré dans sa réclamation soumise au directeur. Il fait valoir que la question de l'existence proprement dite du paragraphe 8a LIF et notamment sa compatibilité avec le droit de l'Union européenne et la demande de saisir la Cour de justice de l'Union européenne de deux questions préjudicielles constitueraient des demandes nouvelles, alors qu'elles n'auraient pas été formulées dans le cadre de la réclamation introduite devant le directeur, et seraient dès lors prohibées conformément aux termes de l'article 58 de loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives

Il appartient de prime abord au tribunal de toiser, avant tout autre moyen, les moyens de la partie étatique relatifs à la recevabilité des arguments de la demanderesse et partant à la portée du recours.

Aux termes de l'article 58 de la loi du 21 juin 1999, précitée : « *Les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées. En revanche, les moyens nouveaux sont admis* ».

Partant, aux termes de cette disposition, si des demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation ne sont pas admissibles en cours d'instance, des moyens nouveaux, non compris dans la réclamation, sont quant à eux admissibles devant le tribunal administratif.

Dans ce contexte, on entend par demande nouvelle la demande qui diffère de la réclamation - la demande initiale - par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant le tribunal à l'appui d'une prétention¹.

Plus particulièrement, en matière de bulletins d'impôt, les seules causes possibles des litiges se situent dans l'affirmation de l'imposabilité du contribuable, le montant de la cote d'impôt fixée ou encore le montant de la base d'imposition établie par bulletin séparé², l'objet étant, comme en matière de contentieux administratif de droit commun, le ou les actes déférés.

Or, en l'espèce, force est de constater que la demanderesse n'entend pas, à travers sa requête introductive d'instance, déférer au tribunal d'autres bulletins que ceux ayant fait l'objet de sa réclamation, ni qu'elle tente de critiquer d'autres causes, tant la réclamation que la requête tendant à critiquer la même cause, à savoir le montant de la base d'imposition retenu ainsi que le montant de la cote d'impôt fixée par les bulletins déférés.

S'il est en revanche vrai qu'elle développe actuellement de nouveaux éléments de motivation et d'argumentation à l'encontre desdits bulletins, le contribuable peut toujours varier d'une instance à l'autre les critiques sans qu'il puisse lui être opposé qu'il s'agit d'une demande nouvelle. A ce titre, encore qu'il ait été plus utile de soumettre cette argumentation préalablement au directeur, le fait que ces moyens soient produits pour la première fois devant le tribunal ne saurait être sanctionné par leur rejet, leur admissibilité ayant été explicitement prévue par le législateur.

Il s'ensuit que le moyen afférent du délégué du gouvernement est à rejeter.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est partant recevable.

A l'appui de son recours, la société ... fait exposer que la société ... aurait été constituée en tant que société de droit luxembourgeois en 2000. Elle aurait détenu une participation représentant 52,89 % du capital d'une société de droit italien, ainsi qu'une participation représentant 100 % du capital de la société de droit irlandais ..., ci-après dénommée « la société ... ». Le 6 juillet 2005, le conseil de gérance de la société ... aurait décidé d'effectuer une « *contribution en capital* » d'un montant de ... euros en faveur de la société ... et le transfert des fonds aurait eu lieu par virement le 11 juillet 2005. Puis, le 14 juillet 2005, la société ... aurait accordé un prêt sans intérêt à la société ... de ... euros. Le 27 décembre 2005, la société ... aurait utilisé une partie de cette somme pour payer un ...dende

¹ Voir Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, 81-85, n° 213, p.141.

² Ibidem, n° 214, p.142.

intérimaire à sa société mère de ... euros. Le solde restant du prêt sans intérêt serait resté sur les comptes de la société ... comme trésorerie. Ainsi, au 31 décembre 2005, les avoirs en banque de la société ... auraient compris les ... euros provenant du prêt sans intérêt.

Puis, en date du 12 octobre 2006, l'associé unique de la société ... aurait décidé de transférer le siège de la société en Italie et de changer la dénomination sociale en « ... S.r.l. ». Après le transfert de siège, la société ... aurait été fusionnée par absorption avec la société ... en date du 18 décembre 2006.

La demanderesse explique que la déclaration de la fortune au 1^{er} janvier 2004 de la société ... aurait fait apparaître une fortune imposable de ... euros, ce qui correspondrait à un impôt sur la fortune de ... euros. La société ... aurait sollicité, en annexe à sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2004 et la déclaration de la fortune au 1^{er} janvier 2005, une réduction de l'impôt sur la fortune sur la base du paragraphe 8a LIF et elle aurait constitué une réserve non distribuable de ... euros. Elle aurait partant bénéficié au titre de l'année 2004 d'une réduction de l'impôt sur la fortune de ... euros. La même demande aurait été formulée pour les années 2005 et 2006. Pour l'année 2005, la fortune imposable de la société se serait élevée à ... euros, entraînant un impôt sur la fortune de ... euros et la constitution d'une réserve non distribuable de ... euros. Pour l'année 2006, la fortune imposable de la société se serait élevée à ... euros, soit un impôt sur la fortune de ... euros.

Elle souligne encore qu'à travers le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2005, le bureau d'imposition aurait refusé de faire droit à la demande de réduction d'impôt au sens du paragraphe 8a LIF. Elle relève ensuite que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2006 différerait également de la déclaration d'impôt en ce qu'il retiendrait une fortune imposable de ... d'euros dans le chef de la société Ainsi, le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2006 retiendrait un impôt sur la fortune de ... euros au lieu du montant déclaré de ... euros. En outre, le bulletin d'impôt sur la fortune de l'année 2006 réintégrerait comme réserve distribuée prématurément au titre du paragraphe 8a LIF un montant équivalant à la réduction d'impôt sur la fortune dont la société ... aurait bénéficié au titre de l'année 2004.

En droit, la demanderesse conclut tout d'abord à l'annulation des bulletins déférés pour violation du paragraphe 205 (3) AO, aux termes duquel l'administration fiscale est tenue de communiquer au préalable au contribuable les déviations substantielles de la déclaration d'impôt pour lui donner la possibilité de prendre position, ceci dans le respect du principe du contradictoire tel que prévu au paragraphe 204 (1) AO. Elle reproche ainsi au bureau d'imposition de s'être écarté de ses déclarations de l'impôt sur la fortune sans l'en informer au préalable. Elle estime qu'il s'agirait d'une formalité substantielle dont la violation devrait entraîner l'annulation des bulletins.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce moyen ne serait pas fondé, au motif que la question de l'application du paragraphe 8a LIF constituerait une question de droit, pour laquelle le contribuable ne serait pas en droit d'être entendu préalablement.

La demanderesse insiste dans son mémoire en réplique sur le fait qu'il ne s'agirait pas en l'espèce d'une question de pure application de la loi. Elle fait ainsi valoir qu'en ce qui concerne l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2006, elle s'opposerait au montant de celui-ci.

Elle donne également à considérer que la distinction entre éléments de droit et éléments de fait serait traditionnellement inconnue en droit allemand.

Le délégué du gouvernement estime au contraire que la jurisprudence des juridictions administratives serait claire sur la question, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu de se référer à des jurisprudences étrangères.

Aux termes du paragraphe 205 (3) AO : « *Wenn von der Steuerklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition, ne s'étend pas à l'hypothèse où la divergence de vue mise en avant par le contribuable se réduit en substance à une question d'application de la loi qui relève de la seule compétence du bureau d'imposition (cf. trib. adm. 19 juillet 2000, n° 11009 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 450 et autres références y citées).

En l'espèce, la question soulevée par la demanderesse a trait directement à l'application du paragraphe 8a LIF, et partant constitue une pure question d'application de la loi, de sorte qu'une violation des paragraphes 204 (1) et 205 (3) AO ne saurait être utilement invoquée dans ce contexte.

Il s'ensuit que le moyen de la demanderesse tiré d'une violation du paragraphe 205 (3) AO laisse d'être fondé.

La demanderesse soutient ensuite que le bureau d'imposition aurait fait une mauvaise application du paragraphe 8a LIF. Elle fait valoir que la société ... aurait constitué une réserve spéciale pour l'impôt sur la fortune dans son bilan correspondant à cinq fois le montant de l'impôt dû pour les années 2004 et 2005. Suite au transfert de son siège en Italie, la société ... aurait maintenu cette réserve au bilan. Après la fusion, la réserve aurait encore été maintenue parmi la réserve de fusion et se retrouverait dans les comptes sociaux de la société absorbante au 31 décembre 2008. La société absorbante, c'est-à-dire la société ..., aurait ainsi reconduit la réserve figurant au bilan de la société italienne absorbée ... S.r.l. Elle en conclut que ce serait à tort que le bureau d'imposition aurait retenu que les conditions d'application du paragraphe 8a LIF n'auraient pas été remplies pour la constitution d'une réserve au titre de l'impôt sur la fortune de l'année 2005 et que la réserve constituée au titre de l'impôt sur la fortune 2004 aurait été distribuée.

Le délégué du gouvernement rétorque que la réduction de l'impôt sur la fortune à payer par une société de capitaux ne serait pas de droit, mais constituerait une faveur accordée par le législateur au contribuable qui pourrait en bénéficier sur sa demande expresse et si toutes les conditions prévues seraient remplies. Il souligne en outre que la réduction de l'impôt sur la fortune accordée au titre d'une année d'imposition serait conditionnelle jusqu'au terme de la période quinquennale. En d'autres termes, il s'agirait de conditions

résolutoires au sens du paragraphe 4 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, telle qu'elle a été modifiée.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que contrairement à ce qui est affirmé par la demanderesse, le bénéfice du paragraphe 8a LIF ne lui aurait pas été refusé en raison du non-respect de la condition prévue à l'alinéa 3 du paragraphe 8a LIF ayant trait à la distribution de la réserve avant l'expiration de la période quinquennale, mais en raison du non-respect de la condition énoncée à l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8a LIF qui exigerait l'assujettissement obligatoire du contribuable à l'impôt sur la fortune pendant les cinq années de la constitution de la réserve. Le représentant étatique fait valoir que la condition du maintien de la réserve pendant les cinq années subséquentes et le bénéfice de la réduction de l'impôt sur la fortune perdraient leur sens et seraient sans objet dans la situation où le bénéficiaire ne serait plus soumis à l'impôt sur la fortune. Ainsi, du fait de la réalisation de la condition résolutoire prévue à l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8a LIF, le bénéfice de la réduction de l'impôt sur la fortune aurait été rétroactivement anéanti pour les années 2004, 2005 et 2006. D'après le délégué du gouvernement, afin de bénéficier de la réduction d'impôt sur la fortune en cause au titre de ces trois années, la demanderesse aurait dû rester soumise à l'impôt sur la fortune luxembourgeois respectivement jusqu'au 1^{er} janvier 2009, 1^{er} janvier 2010 et 1^{er} janvier 2011. Or, la demanderesse ne serait plus soumise à l'impôt sur la fortune luxembourgeois depuis le 1^{er} janvier 2007, et ne le serait pas non plus en Italie où l'impôt sur la fortune aurait été aboli en 1992. Il conclut que ce serait partant à bon droit que le bureau d'imposition a procédé au retrait rétroactif du bénéfice de la réduction d'impôt sur la fortune pour les années 2005 et 2006.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse conteste encore l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle le paragraphe 8a LIF poserait comme condition d'être assujetti à l'impôt sur la fortune pendant la période quinquennale. Elle estime au contraire que le premier alinéa du paragraphe 8a LIF exigerait seulement que la société soit assujettie à l'impôt sur la fortune, au sens du paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, numéro 2 LIF, au moment où elle s'engage à inscrire la réserve pour l'impôt sur la fortune à son bilan.

Il convient de prime abord de relever que les bulletins de l'impôt sur la fortune déferés mentionnent comme motif de refus de la réduction d'impôt sur la fortune sollicitée que la société ne remplit pas les conditions d'application du paragraphe 8a LIF. Il échet encore plus particulièrement de relever que le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2006 mentionne de surcroît la distribution prématurée de la réserve prévue au paragraphe 8a LIF.

Le délégué du gouvernement affirme dans son mémoire en réponse que la réduction d'impôt sollicitée aurait été refusée non pas en raison d'une distribution prématurée de la réserve au sens de l'alinéa 3 du paragraphe 8a LIF, mais au motif que la société ... n'aurait pas été assujettie à l'impôt sur la fortune pendant l'entière de la période quinquennale de détention de la réserve, tel que prescrit à l'alinéa 1 du paragraphe 8a LIF. Il y a dès lors lieu d'admettre que ce motif invoqué par le délégué du gouvernement, à savoir le non-respect de l'exigence de l'assujettissement à l'impôt sur la fortune luxembourgeois est l'unique motif à la base des bulletins d'impôt déferés.

Le paragraphe 8a LIF est libellé comme suit :

1. *Les contribuables visés au paragraphe 1, alinéa 1^{er}, numéro 2, qui s'engagent à inscrire, en affectation du bénéfice d'une année d'imposition déterminée, une réserve à*

leur bilan destinée à être maintenue pendant les 5 années d'imposition suivantes, bénéficient, sur demande à introduire avec la déclaration d'impôt sur le revenu, d'une réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre de la même année d'imposition. Cette réduction s'élève à un cinquième de la réserve constituée, sans pour autant dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations au titre de la même année d'imposition. La réserve doit être constituée à l'occasion de l'affectation du résultat de l'exercice d'exploitation, mais au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation suivant celui qui a donné droit à la réduction.

- 2. A défaut de bénéfice suffisant restant après affectation du résultat, le contribuable peut identifier des réserves libres antérieurement constituées en vue de les maintenir pendant une période quinquennale, afin de bénéficier de la réduction visée à l'alinéa 1^{er}.*
- 3. En cas d'utilisation de la réserve avant l'expiration de la période quinquennale à des fins autres que l'incorporation au capital, le contribuable voit sa cote d'impôt sur la fortune augmenter pour l'année d'imposition en question à raison d'un cinquième du montant de la réserve utilisée.*
- 4. Les dispositions qui précèdent sont applicables aux établissements stables de sociétés non résidentes visés au paragraphe 2. alinéa 1^{er}, numéro 2, lorsqu'ils tiennent une comptabilité séparée.*
- 5. En cas d'application du régime d'intégration fiscale visé à l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, la réduction globale de l'impôt sur la fortune au niveau des différentes sociétés du groupe ne peut pas dépasser le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, y compris la contribution au fonds pour l'emploi dû avant imputations par le groupe. Dans ce cas, la constitution de la réserve du quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune sollicitée peut se faire à travers les bilans des différentes sociétés du groupe.*

En cas de fusion ou d'absorption, la société absorbante ou une quelconque société du groupe peut reconduire la réserve figurant au bilan de la société disparue afin de satisfaire à la condition de la période de détention quinquennale. »

Cette disposition prévoit la possibilité de bénéficier d'une réduction de l'impôt sur la fortune. Cette réduction d'impôt est due au titre d'une année d'imposition déterminée et est subordonnée à l'introduction par le contribuable d'une demande ensemble avec la remise de la déclaration de l'impôt sur le revenu de la même année d'imposition. Dans cette demande, le contribuable s'engage à inscrire en affectation du bénéfice d'une année d'imposition, avant la clôture de l'exercice suivant, à un poste de réserve un montant équivalent au quintuple de la réduction demandée, et à maintenir la réserve en question au bilan pendant les cinq années d'imposition qui suivent celle au titre de laquelle la réduction a été demandée (cf. travaux préparatoires de la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière directs et indirects n° 4855, Commentaire des articles, p.139.)

En ce qui concerne les contribuables qui peuvent bénéficier de cette réduction d'impôt, le paragraphe 8a, alinéa 1^{er} LIF spécifie qu'il s'agit des contribuables visés au paragraphe 1, alinéa 1^{er}, numéro 2 LIF qui énonce : *« die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben : a) Kapitalgesellschaften (... Gesellschaften mit beschränkter Haftung, ...) »*. Il s'ensuit que seuls peuvent solliciter le bénéfice de la réduction d'impôt sur la fortune du

paragraphe 8a LIF, les organismes collectifs y énumérés qui sont établis sur le territoire national.

Il y a encore lieu de relever que l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8a LIF spécifie qu'une réserve au bilan doit être maintenue pendant les « *5 années d'imposition suivantes* », ce qui implique nécessairement l'assujettissement à l'impôt sur la fortune pendant cette période, le législateur ne s'étant pas borné à exiger le maintien de la réserve pendant une certaine durée, mais il a utilisé le terme d'*année d'imposition*, ce qui implique nécessairement que le bénéficiaire de la réduction d'impôt reste assujetti à l'impôt sur la fortune durant toute la durée du maintien de la réserve.

Il s'ensuit que, contrairement à ce que soutient la demanderesse, que selon l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8a LIF, le contribuable qui sollicite la réduction de l'impôt sur la fortune doit non seulement être établi sur le territoire national au moment de constituer la réserve, mais qu'il doit encore l'être pendant toute la durée du maintien de la réserve, soit pendant les cinq années d'imposition suivantes.

En l'espèce, il est constant que la société ... a été constituée sous la forme d'une société à responsabilité limitée et que suivant délibération de l'assemblée générale extraordinaire de l'associé unique, tenue par-devant notaire en date du 12 octobre 2006, elle a changé de nationalité pour adopter la nationalité italienne et a transféré son siège social, son principal établissement, sa place de gestion effective et son administration centrale du Grand-Duché de Luxembourg vers l'Italie, sans rupture de la personnalité juridique.

Il y a partant lieu d'admettre qu'à partir de la date du 12 octobre 2006, la société ... n'était plus assujettie à l'impôt sur la fortune luxembourgeois, de sorte que le bureau d'imposition a en principe pu, à bon droit, lui refuser l'octroi du bénéfice du paragraphe 8a LIF, respectivement annuler la réduction d'impôt accordée au titre de l'année d'imposition 2004 pour non-respect de la condition résolutoire de l'assujettissement à l'impôt sur la fortune pendant les cinq années d'imposition suivantes.

La demanderesse n'est partant pas fondée à soutenir qu'elle remplirait les conditions d'application du paragraphe 8a LIF.

En ordre subsidiaire, la demanderesse fait valoir, d'une part, que le paragraphe 8a LIF ne prévoirait pas que le transfert de siège ou l'absorption de la société par voie de fusion soient des événements qui mettent fin au régime prévu par cette disposition et, d'autre part, qu'une telle interprétation serait contraire au droit de l'Union européenne.

La demanderesse soutient ainsi que le transfert du siège social ne pourrait pas être analysé comme un fait générant une distribution prématurée de la réserve en raison de la continuité de la personnalité juridique de la société au moment du transfert de siège. Elle estime que toute autre interprétation du paragraphe 8a LIF serait contraire au principe de la liberté d'établissement du droit communautaire. Elle renvoie dans ce contexte à la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents qui prévoirait en son considérant 6 que le transfert du siège statutaire constitue un moyen d'exercer la liberté d'établissement prévue par les articles 43 et 48 du Traité instituant la Communauté européenne (ci-après « TCE »). Si la même directive prévoyait certes en son considérant 7 que le transfert du siège statutaire d'une

société, ou un événement lié à ce transfert, qui entraîne un changement de résidence fiscale, pourrait donner lieu à une certaine forme d'imposition dans l'Etat membre duquel le siège est transféré, cette possibilité devrait être examinée à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, ci-après dénommée « CJUE », et notamment d'un arrêt du 7 septembre 2006 (affaire C-470/04) dans lequel la Cour aurait rappelé qu'il résulterait d'une jurisprudence bien établie que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité pouvaient néanmoins être admises à condition qu'elles poursuivent un objectif d'intérêt général, qu'elles soient propres à garantir la réalisation de celui-ci, et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif qu'elles poursuivent.

La demanderesse en déduit qu'il y aurait lieu d'examiner si l'imposition sur la fortune au titre des années 2004 et 2005, malgré la constitution et le maintien d'une réserve au sens du paragraphe 8a LIF, serait nécessaire et justifiée par un intérêt d'ordre public. Et, dans l'affirmative, il y aurait lieu d'examiner si les mesures mises en place par l'administration fiscale luxembourgeoise n'étaient pas disproportionnées. En se prévalant de l'arrêt précité de la CJUE du 7 septembre 2006, elle conclut que l'imposition telle que se dégageant des bulletins déférés serait contraire au principe communautaire de la liberté d'établissement.

Le délégué du gouvernement rétorque que les développements de la demanderesse relatifs à la directive 2005/19/CE seraient à écarter pour manquer de pertinence au motif que l'impôt sur la fortune ne rentrerait pas dans le champ d'application de cette directive. Il conteste ensuite l'affirmation de la demanderesse selon laquelle ce serait le transfert du siège social qui aurait mis fin au régime du paragraphe 8a LIF et qu'il serait constitutif d'une entrave à la liberté d'établissement. Il fait valoir que le paragraphe 8a LIF instaurerait un régime de faveur pour lequel le contribuable pourrait opter s'il remplissait par ailleurs certaines conditions. Il ne serait toutefois pas obligé de choisir le régime du paragraphe 8a LIF. Le délégué du gouvernement conclut partant que les conséquences du libre choix du contribuable ne sauraient en aucun cas entraîner une violation de la liberté d'établissement. Il estime que le fait que le bénéfice du paragraphe 8a LIF a été retiré en l'espèce ne serait pas dû au transfert de siège de la société ... en Italie, mais à la réalisation de la condition résolutoire prévue à l'alinéa 1 du paragraphe 8a LIF.

Aux termes de l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ex-article 43 TCE), ci-après dénommé « TFUE » :

« (...) Les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont interdites (...) ».

Il résulte de cette disposition que toute restriction à la liberté d'établissement est susceptible d'être incompatible avec le droit de l'Union européenne.

Indépendamment de la question de savoir si les dispositions de la directive 2005/19/CE, précitée, sont applicables au présent litige, il y a lieu de relever que le transfert du siège d'une société d'un Etat membre vers un autre constitue un moyen d'exercer la liberté d'établissement, telle que prévue à l'article 49 TFUE précité.

Il convient encore de rappeler que la CJUE a retenu que si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union européenne (cf. arrêt du 28 octobre 2010, affaire C-72/09).

Dans la mesure où la disposition de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8a LIF et plus précisément la condition y prévue qui fait dépendre le bénéfice de la réduction de l'impôt sur la fortune du maintien de la réserve inscrite au bilan pendant les cinq années d'imposition suivantes, implique nécessairement que la société doit rester soumise à l'impôt sur la fortune luxembourgeois pendant cette période, il se pose la question de la compatibilité de cette disposition nationale avec le droit de l'Union européenne et plus particulièrement avec l'article 49 TFUE.

En effet, une telle disposition est susceptible de rendre moins attrayant l'établissement des sociétés résidentes dans un autre Etat membre, de sorte à constituer une restriction à la liberté d'établissement.

D'après la jurisprudence de la CJCE, une telle restriction à la liberté d'établissement ne peut être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, en pareil cas, que l'application de cette restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir, en ce sens, arrêt du 30 janvier 2007, *Commission/Danemark*, C-150/04, Rec. p. I-1163, point 46).

En l'espèce, le délégué du gouvernement a uniquement fait valoir que la condition litigieuse prévue à l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8a LIF aurait été introduite par le législateur afin de garantir que la réserve constituée en application du paragraphe 8a LIF, une fois libérée au bout des cinq années d'imposition, soit réinvestie au Luxembourg afin de générer d'autres revenus imposables au pays, ce qui permettrait de retenir que la condition se justifierait par un souci de majoration en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités.

Or, il ressort de la jurisprudence de la CJUE que la nécessité de prévenir une réduction des recettes fiscales nationales ne figure pas parmi les raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à une liberté instituée par le TFUE (voir, en ce sens, arrêts du 3 octobre 2002, ..., C-136/00, Rec. p. I-8147, point 56, et du 27 janvier 2009, ..., C-318/07, Rec. p. I-359, point 46). Le souci de vouloir majorer des recettes fiscales ne saurait, à plus forte raison, être considéré comme une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier la restriction à la liberté d'établissement.

Il y a partant lieu, en l'absence d'une jurisprudence communautaire ayant tranché un problème juridique de même nature, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne afin de lui permettre de statuer, à titre préjudiciel, sur la question reformulée au dispositif du présent jugement, ceci par application de l'article 267 du TFUE.

A titre encore plus subsidiaire, la demanderesse soutient que l'imposition litigieuse devrait être considérée comme une violation du droit communautaire au motif qu'elle opérerait une discrimination entre une situation domestique et une situation transfrontalière. Elle fait valoir qu'au moment du transfert du siège social de la société ... en Italie, la directive 2005/56/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux n'aurait pas encore été transposée en droit luxembourgeois, ce qui expliquerait pourquoi l'on aurait procédé en l'espèce à une opération de transfert de siège, suivie d'une fusion par absorption. Elle estime toutefois qu'en vertu du principe de l'applicabilité directe verticale des directives, l'opération pourrait être qualifiée de fusion transfrontalière. Or, il existerait en l'espèce un régime fiscal discriminatoire entre les

fusions nationales et les fusions intracommunautaires, en ce que les premières bénéficieraient d'un traitement plus avantageux sur base du dernier alinéa du paragraphe 8a LIF. Elle demande partant au tribunal de saisir la CJUE d'une question préjudicielle portant sur l'interprétation du principe de non-discrimination.

C'est cependant à bon droit que le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen. En effet, contrairement à ce que prétend la demanderesse, elle n'a pas procédé en l'espèce à une opération transfrontalière, mais à un transfert du siège social du Grand-Duché de Luxembourg vers l'Italie, où elle a ensuite été fusionnée par absorption dans la société mère italienne. Elle ne saurait pas non plus se prévaloir de l'effet direct vertical de la directive 2005/56/CE, précitée, étant donné que le délai de transposition de ladite directive, fixé au 15 décembre 2007, n'avait pas encore expiré au moment du transfert du siège social qui a eu lieu le 12 octobre 2006. Il s'ensuit qu'à défaut de fusion transfrontalière, l'argumentation de la demanderesse basée sur un traitement discriminatoire contraire au droit de l'Union européenne entre les fusions nationales et les fusions intracommunautaires est à rejeter pour manquer de pertinence. Il s'ensuit que la question préjudicielle sollicitée par la demanderesse n'a pas à être posée.

Au vu de ce qui précède, il y a donc lieu, sans qu'il soit besoin, à ce stade de l'instruction du dossier, de prendre position par rapport aux autres moyens soulevés par la demanderesse, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne, en application de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, de la question préjudicielle énoncée au dispositif du présent jugement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

demande à la Cour de justice de l'Union européenne, en vertu de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante :

« L'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition, telle que celle régie par le paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune qui subordonne, en son alinéa 1^{er}, l'octroi du bénéfice de la réduction d'impôt sur la fortune à la condition de rester assujetti à l'impôt sur la fortune luxembourgeois pendant les cinq années d'imposition subséquentes » ;

sursoit à statuer ;

réserve les frais et la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse ;

fixe l'affaire au rôle général.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 13 juillet 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 14.07.2011
Le Greffier du Tribunal administratif